RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-20-30-20/12/2017
Date de publication : 20/12/2017

CF - Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle - Limitation de la durée des vérifications sur place, des examens contradictoires de la situation fiscale personnelle et des examens de comptabilité

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable
Titre 2 Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle
Chapitre 3 : Limitation de la durée des vérifications sur place, des examens contradictoires de la situation fiscale personnelle et des examens de comptabilité

Sommaire :

I. Limitation de la durée des vérifications sur place
A. Cas général
1. Champ d'application de l'article L. 52 du LPF
2. Chiffre d'affaires ou montant annuel des recettes à considérer
3. Computation du délai de trois mois
4. Dérogations au principe de la limitation de la durée des vérifications
a. En cas d'instruction suite à observations ou requête présentées par le contribuable
b. En cas d'examen de comptes financiers mixtes ou utilisés pour l'exercice d'activités distinctes
c. En cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité
1° Champ d'application de la prorogation
a° Notion de graves irrégularités formelles privant de valeur probante la comptabilité
b° Notion de comptabilité régulière en la forme mais considérée comme irrégulière au fond
2° Mise en œuvre
a° Information du contribuable
b° Computation du délai de 6 mois
d. En cas de procédure de flagrance fiscale
e. En cas d'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale
f. En cas de contrôle des comptabilités informatisées
g. En cas d'activité occulte
5. Conséquences de l'inobservation de l'article L 52 du LPF
B. Cas des holdings importants
1. Champ d'application

a. Personnes morales ou sociétés visées à l'article 238 bis M du CGI
b. Valeur des titres de placement et de participation
2. Portée de la mesure
II. Limitation de la durée de l'ESFP
A. Prorogation du délai général
1. Dans le cas d'un contrat de fiducie
2. Autres cas de prorogation
a. Délais accordés au contribuable
b. Délais nécessaires à l'administration
c. Modalités de mise en œuvre et computation du délai de prorogation
1° Demande de délai complémentaire pour répondre à une demande d'éclaircissements ou de justifications
2° Mise en demeure consécutive à une réponse insuffisante
3° Non-utilisation par le contribuable de la faculté de produire ses relevés de compte dans le délai de soixante jours
a° La demande des relevés de compte
b° La réception des relevés de compte
c° Formalisation des productions et des restitutions des relevés de compte
4° Demande d'assistance administrative dans le cadre d'une présomption de disposition de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger
a° Conditions préalables de la dérogation à la limite de la durée d'un an
b° Computation du délai de prorogation
3. Portée de la prorogation
B. Délai spécial de deux ans
1. Champ d'application
a. Découverte d'une activité occulte en cours de contrôle
1° Définition de l'activité occulte
2° Date de découverte de l'activité occulte
b. Mise en œuvre de l'article L. 82 C du LPF ou de l'article L. 101 du LPF dans le délai initial d'un an
1° Exercice du droit de communication
2° Date de mise en œuvre du droit de communication
c. Portée du délai spécial
C. Information du contribuable sur la durée du contrôle
III. Limitation de la durée des examens de comptabilité

1

Sous réserve des exclusions prévues à l'article L. 52 A du livre des procédures fiscales (LPF) (cf. I-B et II § 220 et suivants), l'article L. 52 du LPF limite à trois mois la durée de la vérification sur place de la comptabilité des entreprises dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes brutes n'excède pas les limites d'admission au régime simplifié d'imposition.

En matière d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, la durée de vérification ne peut, en principe, s'étendre sur une période supérieure à un an (LPF, art. L. 12).

I. Limitation de la durée des vérifications sur place

A. Cas général

1. Champ d'application de l'article L. 52 du LPF

10

La limitation édictée par l'article L. 52 du LPF ne s'applique qu'aux vérifications de comptabilité. Les dispositions dudit article ne peuvent donc être invoquées pour les examens contradictoires de la situation fiscale personnelle (ESFP) (CE, arrêt du 23 mars 1977 n° 99528, rendu pour les anciennes vérifications approfondies de situation fiscale d'ensemble).

Il en résulte aussi que les interventions sur place se rattachant à l'exercice du droit de communication ou ayant pour objet d'opérer des constatations matérielles ne nécessitant aucun examen des écritures ne sauraient faire courir le délai de trois mois (CE, arrêt du 2 juin 2010 n° 300847).

L'article L. 52 du LPF ne vise que la durée sur place des vérifications de comptabilité. Il ne concerne donc pas la durée des expertises ordonnées par les tribunaux (CE, arrêt du 2 avril 1971 n° 78447).

De même, une opération effectuée par les services de police postérieurement à une vérification de comptabilité et qui permet à l'administration, grâce aux renseignements recueillis par lesdits services d'étayer les rehaussements auxquels elle avait procédé ne saurait être regardée comme le prolongement de celle-ci (CE, arrêt du 24 octobre 1979 n° 10143).

Le délai de trois mois ne peut être opposé à l'administration lors d'une vérification de la taxe sur les salaires due par les organismes qui, n'ayant pas de but lucratif, ne sauraient être regardés comme réalisant un chiffre d'affaires (CE, arrêt du 13 mars 1968 n° 69412).

Il en est de même pour les entreprises dont l'objet social est civil et dont l'activité se borne à la gestion non commerciale de leur patrimoine immobilier (RM Lux n° 46380, JO AN du 21 avril 1997, p. 2081).

La limitation s'applique à toutes les vérifications de comptabilité.

Aux termes du dernier paragraphe du deuxième alinéa du I de l'article L. 52 du LPF, la limitation à trois mois de la durée de la vérification sur place s'applique même dans les cas où un même vérificateur contrôle à la fois l'assiette de plusieurs catégories différentes d'impôts ou de taxes.

Pour le contrôle de chaque impôt relevant d'une vérification spécifique, chaque vérificateur dispose d'un délai de trois mois pour le contrôle des impôts relevant de sa compétence.

2. Chiffre d'affaires ou montant annuel des recettes à considérer

20

La garantie de la limitation à trois mois de la durée des vérifications sur place bénéficie aux contribuables dont le montant hors taxe du chiffre d'affaires ou des recettes brutes n'excède pas les limites d'admission au régime simplifié d'imposition.

Ces limites (hors taxes) de chiffre d'affaires et de recettes sont définies :

- au I de l'article 302 septies A du code général des impôts (CGI) pour les entreprises industrielles et commerciales dont l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ;

- au I de l'article 302 septies A du CGI pour les autres entreprises industrielles et commerciales (prestataires de services) et pour les contribuables se livrant à une activité non commerciale ;

- au b du II de l'article 69 du CGI pour les entreprises agricoles.

Le chiffre d'affaires des entreprises industrielles et commerciales à prendre en considération pour l'appréciation des limites définies par l'article L. 52 du LPF doit s'entendre du chiffre d'affaires global réel calculé, compte tenu des créances acquises, sur la base d'un exercice normal de douze mois.

En ce qui concerne les contribuables qui se livrent à des activités agricoles ou non commerciales, il convient de retenir le montant global des recettes effectivement encaissées au cours de l'année civile ou, le cas échéant, d'un exercice comptable de douze mois.

Le chiffre d'affaires ou le montant des recettes doit comprendre tous les éléments constitutifs du prix demandé aux clients, à l'exception du montant des taxes sur le chiffre d'affaires incorporé dans ce prix.

Par contre, il n'y a pas lieu de tenir compte des créances ou recettes provenant d'opérations exceptionnelles, telles que la vente des éléments de l'actif immobilisé.

Lorsque l'activité d'une entreprise industrielle ou commerciale ressortit à la fois aux deux catégories d'opérations visées à l'actuel article L. 52 du LPF (vente ou fourniture de logement d'une part, prestations de services autres que la fourniture de logement d'autre part), la limitation à trois mois de la durée de la vérification ne s'applique que si le chiffre d'affaires global n'excède pas les seuils mentionnés à l'actuel article 302 septies A du CGI

(cf. CE, 21 décembre 1964 n° 58165 : arrêt rendu à l'époque où les seuils considérés s'élevaient respectivement à 1 000 000 F et à 250 000 F).

30

Au cas où le montant déclaré du chiffre d'affaires ou des recettes brutes n'est inférieur aux limites fixées par l'article L. 52 du LPF que par suite d'omissions ou d'insuffisances commises par un contribuable dans ses déclarations, ce contribuable n'est pas fondé à se prévaloir des dispositions du texte susvisé.

Le Conseil d'État a confirmé à plusieurs reprises la possibilité pour le service de prolonger la vérification sur place au-delà du délai de trois mois, dès lors que le chiffre d'affaires de l'entreprise, à bon droit rehaussé par l'administration, a dépassé cette limite (notamment CE, arrêt du 21 décembre 1977 n° 1145 et CE, arrêt du 20 mai 1998 n° 155738).

40

En droit strict, l'administration est autorisée à prolonger au-delà du délai de trois mois une vérification portant sur plusieurs exercices, dès lors que le chiffre d'affaires ou le montant des recettes d'un seul d'entre eux excède le seuil prévu à l'article L. 52 du LPF (CE, arrêt du 17 février 1971 n° 79529 ; CE, arrêt du 7 mars 1990 n° 46361 et CE, arrêt du 7 mars 1990 n° 46363).

3. Computation du délai de trois mois

50

Le délai de trois mois prévu par l'article L. 52 du LPF a pour point de départ le jour de la première intervention sur place de l'agent vérificateur tel qu'il est, en principe, indiqué sur l'avis de vérification adressé au contribuable. Le délai se calcule de quantième à quantième et le point d'arrivée se situe la veille du jour portant le même quantième que le jour de la première intervention (CE, arrêt du 23 juin 1993 n° 96477).

Exemple : Vérification de comptabilité de la société X pour laquelle s'applique la limitation édictée par l'article L. 52 du LPF :

- date de la première intervention : le 16 octobre ;

- date de la dernière intervention : le 15 janvier suivant.

Lorsqu'il n'existe pas de quantième identique, le délai expire alors au dernier jour du mois. Ainsi, par exemple, lorsque la date de la première intervention a lieu le 31 août, le délai de trois mois expirant le 30 novembre, la dernière intervention doit intervenir le 29 novembre.

Cependant, si la date initialement fixée est ultérieurement modifiée à la demande du contribuable ou à l'initiative du service, le délai légal doit être décompté à partir de la nouvelle date retenue. Il en est ainsi, quels que soient les motifs qui ont pu conduire à reporter la vérification. Afin de lever toute ambiguïté à cet égard, il y a lieu de remettre au contribuable ou de lui adresser, sous pli recommandé avec avis de réception, un courrier lui confirmant la nouvelle date retenue (BOI-CF-PGR-20-10 au I-B-1-b § 120 à 130). Le report de la vérification à la demande du contribuable ne peut être accordé que pour des motifs sérieux et la requête doit être présentée par écrit.

60

Les opérations de vérification sur place se terminent le jour de la dernière intervention sur place précédant l'envoi de la proposition de rectification ou de l'avis d'absence de rehaussements. Le Conseil d'État a cependant jugé qu'une demande de documents comptables formulée par écrit par le vérificateur après la

dernière intervention sur place et avant la proposition de rectification se rattachait aux opérations de vérification de la comptabilité du contribuable lesquelles en l'espèce ont été poursuivies sur une durée supérieure à trois mois (CE, arrêt du 6 avril 2001 n° 205365).

Aucune disposition expresse ne fixe le délai d'envoi, après la fin du contrôle sur place, de la proposition de rectification qui peut donc être adressée au contribuable jusqu'à l'expiration du délai de répétition. Il est, néanmoins, prescrit aux agents d'agir en cette matière avec promptitude afin, notamment, qu'aucune contestation ne puisse s'élever quant à la date d'achèvement des investigations sur place. L'inscription de cette date, ainsi que celle de la première intervention est d'ailleurs prévue par le texte des imprimés utilisés pour notifier aux entreprises les résultats des vérifications dont elles ont fait l'objet.

70

Par ailleurs, aucune disposition législative ou réglementaire ne s'oppose à ce que l'administration exerce le droit de communication défini à l'article L. 85 du LPF préalablement à la mise en œuvre de la procédure de vérification prévue aux articles L. 55 et suivants du LPF.

Ces deux procédures étant distinctes, lorsque des opérations de vérification font suite à une intervention relevant de l'exercice du droit de communication, seules les dates du début et fin des opérations de vérification doivent être prises en considération pour apprécier la durée exacte de la vérification au regard du principe de la limitation à trois mois de cette durée (CE, arrêt du 10 novembre 1976 n^{os} 95430 et 95431).

4. Dérogations au principe de la limitation de la durée des vérifications

a. En cas d'instruction suite à observations ou requête présentées par le contribuable

80

Les dispositions du 1° du II de l'article L. 52 du LPF, en vertu duquel l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable après l'achèvement des opérations de vérification sur place, sont commentées au III-B-5 § 180 à 190 du BOI-CF-PGR-20-40.

b. En cas d'examen de comptes financiers mixtes ou utilisés pour l'exercice d'activités distinctes

90

Conformément au 2° du II de l'article L. 52 du LPF, l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration lorsqu'elle examine des comptes mixtes (comptes dont le contribuable se sert à des fins à la fois professionnelles et privées) dans le cadre d'un ESFP.

Il en est de même pour les comptes financiers qui seraient utilisés pour l'exercice d'activités distinctes et seraient, en leur qualité de documents comptables, susceptibles d'être examinés lors de la vérification de chacune de ces différentes activités (LPF, art. L. 52, II-3°)

c. En cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité

100

Les dispositions du 4° du II de l'article L. 52 du LPF, portent ce délai à six mois lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités la privant de valeur probante.

1° Champ d'application de la prorogation

110

La prorogation de trois à six mois du délai de vérification sur place s'applique aux contribuables relevant des dispositions de l'article L. 52 du LPF dont la comptabilité comporte de graves irrégularités privant cette dernière de valeur probante.

La notion de graves irrégularités recouvre les irrégularités formelles mais également les irrégularités au fond de la comptabilité qui peut être régulière en apparence.

Au final, c'est le caractère non probant de la comptabilité, impliquant son rejet, qui constitue l'élément déterminant pour l'application de la dérogation au délai de trois mois.

a° Notion de graves irrégularités formelles privant de valeur probante la comptabilité

120

Sur ce point, il convient de se reporter au BOI-BIC-DECLA-30-10-20-50 et au I § 10 et suivants du BOI-CF-IOR-10-20.

b° Notion de comptabilité régulière en la forme mais considérée comme irrégulière au fond

130

Sur ce point, il convient de se reporter au I-B § 120 et suivants du BOI-CF-IOR-10-20.

2° Mise en œuvre

a° Information du contribuable

140

Lorsque les irrégularités constatées dans la comptabilité conduisent à mettre en cause sa valeur probante, le vérificateur informera le contribuable que la durée de la vérification est portée à 6 mois. Aucun formalisme n'a été prévu par la loi pour délivrer cette information.

b° Computation du délai de 6 mois

150

Les principes de computation du délai de trois mois exposés au I-A-3 § 50 et suivants sont transposables à la computation du délai de 6 mois.

Ainsi, le délai de 6 mois a pour point de départ le jour de la première intervention sur place tel qu'il est en principe indiqué sur l'avis de vérification adressé au contribuable.

Les opérations de vérification sur place se terminent le jour de la dernière intervention sur place précédant l'envoi de la proposition de rectification ou de l'avis d'absence de rectification.

Aucune disposition expresse ne fixe le délai d'envoi, après la fin du contrôle sur place, de la proposition de rectification qui peut donc être adressée au contribuable jusqu'à l'expiration du délai de répétition.

d. En cas de procédure de flagrance fiscale

160

En cas de constat d'une flagrance dans les conditions énoncées à l'article L. 16-0 BA du LPF, la durée maximale de trois mois pour la vérification sur place des contribuables dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes n'excède pas les limites prévues au I de l'article 302 septies A du CGI n'est pas applicable pour le contrôle de l'année ou de l'exercice au cours duquel l'administration a auparavant dressé le procès-verbal, ainsi que pour la vérification des années antérieures (LPF, art. L. 52, II-5°).

Exemple : Un contribuable fait l'objet en juin de l'année N d'une flagrance fiscale au cours d'un droit d'enquête. En août de l'année N, le service de contrôle engage une vérification de comptabilité pour les exercices N-1, N-2 et N-3. L'administration n'est pas tenue au délai de trois mois pour cette vérification de comptabilité, quand bien même l'année N ne fait pas l'objet du contrôle. Si, en N+1, l'administration étend la vérification de comptabilité à l'exercice N, le délai de trois mois ne sera également pas applicable.

e. En cas d'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale

170

Lorsqu'à la date d'expiration du délai de trois mois, une enquête judiciaire ou une information, ouverte par l'autorité judiciaire dans le cas mentionné à l'article L. 188 B du LPF, est en cours, l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration (LPF, art. L. 52, II-6°).

f. En cas de contrôle des comptabilités informatisées

175

Conformément au III de l'article L. 52 du LPF, en cas de mise en œuvre du I de l'article L. 47 A du LPF à l'occasion du contrôle d'une société dont la durée de vérification sur place est limitée à trois ou six mois, ce délai de trois ou six mois est suspendu jusqu'à la remise de la copie des fichiers des écritures comptables conformes aux normes définies par l'article A. 47 A-1 du LPF.

Cette disposition qui vise à permettre le contrôle des comptabilités informatisées dans les plus petites entreprises, prolonge la durée de trois ou six mois de vérification sur place pour les entreprises visées à l'article L. 52 du LPF du délai nécessaire à la remise des fichiers des écritures comptables.

Cette mesure « neutralise » ainsi le délai parfois nécessaire aux entreprises à la remise d'une copie des fichiers des écritures comptables conformes aux normes prévues par l'article A. 47 A-1 du LPF. Elle permet à l'administration de bénéficier de la durée de trois ou six mois effective pour réaliser la vérification sur place des entreprises visées au I de l'article L. 52 du LPF.

180

Conformément au III de l'article L. 52 du LPF, en cas de mise en œuvre du II de l'article L. 47 A du LPF au cours du contrôle d'une société dont la durée de vérification sur place est limitée à trois ou six mois, cette limitation est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues à cet article pour la réalisation du traitement et, respectivement selon l'option choisie, soit celle de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'administration, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration (LPF, art. L. 52, III-al.2 dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2016-1918 de finances rectificative pour 2016 du 29 décembre 2016)

Cette disposition qui vise à permettre le contrôle des comptabilités informatisées dans les plus petites entreprises, prolonge la durée de trois ou six mois de vérification sur place pour les entreprises visées à l'article L. 52 du LPF du délai nécessaire à la réalisation des conditions permettant la mise en œuvre des traitements informatiques.

Cette mesure « neutralise » ainsi le délai incompressible nécessaire à la mise en œuvre des traitements informatiques et rend donc effective, lorsque l'administration souhaite mettre en œuvre des traitements informatiques à l'occasion du contrôle d'une entreprise visée à l'article L. 52 du LPF, la durée de trois ou six mois dont elle dispose pour réaliser la vérification sur place.

190

Les modalités de calcul du délai de prorogation dans le cadre du contrôle des comptabilités informatisées se trouvent modifiées. Pour plus de détails, il convient de se reporter au II-E § 210 et suivants du BOI-CF-IOR-60-40-10, en cas de remise des fichiers des écritures comptables et au II-C-2 § 470 et suivants du BOI-CF-IOR-60-40-30, en cas de demande de traitements informatiques.

La limitation du délai sur place à six mois prévue au 4° du II de l'article L. 52 du LPF peut se cumuler désormais avec la prorogation prévue aux premier et second alinéas du III de cet article à compter des contrôles pour lesquels un avis de vérification a été adressé à compter du 1er janvier 2017.

(200)

g. En cas d'activité occulte

205

Le 7° du II de l'article L. 52 du LPF, issu de l'article 50 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, prévoit que la limitation à trois mois de la durée d'intervention sur place lors d'une vérification de comptabilité n'est pas applicable en cas d'exercice d'une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF (sur la définition de l'activité occulte, il convient de se reporter au BOI-CF-PGR-10-70).

La mesure s'applique aux contrôles dont la première intervention sur place a lieu à compter du 8 décembre 2013, date d'entrée en vigueur de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

5. Conséquences de l'inobservation de l'article L 52 du LPF

210

La prolongation de la durée des vérifications sur place en contravention des prescriptions de l'article L. 52 du LPF entraîne la nullité absolue et inconditionnelle des impositions consécutives (toutefois, il convient de se reporter au III-A § 230 du BOI-CF-PGR-20-50).

Il en est ainsi quand bien même le contribuable aurait consenti tacitement ou expressément à la prolongation du délai prévu par la loi.

La nullité qui découle de l'inobservation des règles de l'article L. 52 du LPF n'est pas susceptible d'être réparée dans le délai légal de prescription en raison du caractère impératif des dispositions de l 'article L. 51 du LPF qui interdisent à l'administration de renouveler une vérification de comptabilité pour un impôt ou une période déterminée, même dans le cas où la précédente vérification a été annulée pour irrégularité.

B. Cas des holdings importants

220

La garantie prévue au I de l'article L. 52 du LPF relative à la limitation de la durée des vérifications des petites entreprises s'apprécie par référence au montant du chiffre d'affaires ou des recettes brutes réalisées par celles-ci.

Or, les structures désignées sous le vocable de « holdings » sont susceptibles de détenir des participations financières et de dégager des produits financiers importants, sans pour autant réaliser de chiffre d'affaires significatif.

L'article L. 52 A du LPF, écarte donc expressément la règle du délai de trois mois pour les contrôles des personnes morales et des sociétés visées à l'article 238 bis M du CGI, à l'actif desquelles sont inscrits des titres de placement ou de participation.

1. Champ d'application

a. Personnes morales ou sociétés visées à l'article 238 bis M du CGI

230

La mesure s'applique à toutes les personnes morales, quelle que soit leur forme juridique ou la nature de leur activité (sociétés de capitaux, sociétés à responsabilité limitée, sociétés de personnes, sociétés civiles, groupements d'intérêt économique, associations enregistrées en préfecture, etc.), ainsi qu'aux sociétés visées à l'article 238 bis M du CGI (sociétés en participation).

Elle ne s'applique ni aux entreprises exploitées sous la forme individuelle, ni aux sociétés de fait, ni aux indivisions, qui sont dépourvues de la personnalité morale (BOI-BIC-CHAMP-70-20-60 et BOI-BIC-CHAMP-70-20-70).

b. Valeur des titres de placement et de participation

240

Les notions de titres de placement et de titres de participation sont définies au BOI-BIC-PVMV-30-10.

Le seuil de l'article L. 52 A du LPF est apprécié par référence à la valeur comptable des titres (valeur d'origine), à l'exclusion par conséquent des éventuelles provisions pour dépréciation.

En pratique, il est tenu compte du montant total des lignes CS, CU, BD et CD du tableau n° 2050-SD (CERFA n° 10937), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, de la liasse fiscale (montant brut).

2. Portée de la mesure

250

La garantie prévue par l'article L. 52 du LPF ne s'applique pas aux entreprises répondant aux conditions énoncées à l'article L. 52 A du LPF, alors même que le montant de leur chiffre d'affaires ou de leurs recettes serait inférieur aux limites retenues pour l'admission au régime simplifié d'imposition.

Par conséquent, pour apprécier si la limitation à trois mois de la durée des vérifications sur place trouve à s'appliquer, il convient d'examiner :

- dans un premier temps, que le contribuable répond aux conditions tenant à la nature de l'activité et au montant du chiffre d'affaires ;

- dans un second temps, que le seuil défini par l'article L. 52 A du LPF n'est pas dépassé.

Par analogie avec la jurisprudence du Conseil d'État relative au montant du chiffre d'affaires (CE, arrêt du 21 décembre 1977 n° 1145 ; cf. I-A-2 § 30), le contribuable ne peut se prévaloir de la limitation du délai à trois mois dans le cas où le montant déclaré des titres n'est inférieur à la limite défini par l'article L. 52 A du LPF que

par suite d'omissions ou de minorations.

De même, il y a lieu de considérer que la durée de la vérification peut excéder trois mois dès lors que le montant total des titres de placement ou de participation est, pour un seul des exercices vérifiés, égal ou supérieur à la limite défini par l'article L. 52 A du LPF (CE, arrêt du 7 mars 1990 n° 46361 et CE, arrêt du 7 mars 1990 n° 46363 ; cf. I-A-2 § 40).

II. Limitation de la durée de l'ESFP

260

L'article L. 12 du LPF limite à un an la durée du contrôle. Il prévoit, toutefois, certains cas de prorogation de ce délai.

Le délai de droit commun est porté à deux ans lorsque l'administration découvre en cours de contrôle une activité occulte ou met en œuvre, au cours d'un ESFP, dans le délai initial d'un an, l'article L. 82 C du LPF ou l'article L. 101 du LPF.

Le délai maximum d'un an, calculé de quantième à quantième, a pour point de départ la date de réception ou de remise au contribuable de l'avis d' ESFP et pour point d'arrivée l'envoi de la proposition de rectification qui, conformément à l'arrêt n° 37524 du Conseil d'État du 28 septembre 1983, clôture la procédure de contrôle.

Le délai de deux ans se compute de la même façon.

Se reporter également au BOI-CF-PGR-30-30 au III-A § 20 et suivants.

A. Prorogation du délai général

1. Dans le cas d'un contrat de fiducie

270

Lorsqu'un contrat de fiducie ou les actes le modifiant, n'ont pas été enregistré dans les conditions prévues à l'article 2019 du code civil, ou révélés à l'administration fiscale avant l'engagement de l'ESFP d'un contribuable qui en est partie ou en tient des droits, la période d'un an visée au **II § 260** est prorogée du délai écoulé entre la date de réception de l'avis de vérification et l'enregistrement ou la révélation de l'information (LPF, art. L. 12, al. 4).

2. Autres cas de prorogation

280

Le délai d'un an est prorogé de certains délais accordés au contribuable ou nécessaires à l'administration.

a. Délais accordés au contribuable

290

Ces délais sont accordés :

- à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications pour la partie qui excède deux mois ;

- pour préciser une réponse insuffisante à une demande d'éclaircissements ou de justifications dans les trente jours de la mise en demeure.

b. Délais nécessaires à l'administration

300

Ces délais sont accordés :

- pour obtenir les relevés de compte du contribuable lorsque ce dernier n'a pas usé de sa faculté de les produire dans un délai de soixante jours à compter de la demande du service ;

- pour recevoir les renseignements demandés aux autorités fiscales étrangères lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger.

c. Modalités de mise en œuvre et computation du délai de prorogation

1° Demande de délai complémentaire pour répondre à une demande d'éclaircissements ou de justifications

310

Lorsque le service accorde un délai complémentaire au contribuable, à la demande de celui-ci, le délai de prorogation éventuel de la durée du contrôle a pour point de départ le lendemain de la date d'expiration du délai de deux mois dont dispose le contribuable pour répondre à une demande d'éclaircissements ou de justifications, et pour point d'arrivée la date fixée par le service et indiquée au contribuable.

2° Mise en demeure consécutive à une réponse insuffisante

320

La durée de la prorogation est égale aux trente jours accordés au contribuable pour compléter sa réponse.

3° Non-utilisation par le contribuable de la faculté de produire ses relevés de compte dans le délai de soixante jours

330

En pratique, cette disposition nécessite de formaliser la demande de l'administration, la production des relevés et leur restitution.

a° La demande des relevés de compte

340

Les comptes visés :

L'avis de vérification portant ESFP invite le contribuable à user de la faculté de fournir tous les relevés des comptes sur lesquels les membres du foyer fiscal ont réalisé des opérations de nature personnelle pendant la période vérifiée.

Il est rappelé qu'il s'agit des comptes de toute nature et notamment des comptes bancaires, comptes chèques postaux, comptes de dépôts, d'avances, comptes courants, comptes titres, comptes d'épargne y compris les comptes joints et ceux sur lesquels le contribuable ou les membres du foyer fiscal ont procuration.

Computation du délai de soixante jours :

Le point de départ du délai dont dispose le contribuable pour user de la faculté de produire ses relevés de compte est celui de la date de réception de l'avis de vérification. Le soixantième jour constitue le point d'arrivée du délai. Celui-ci se décompte comme un délai franc ; dès lors, il doit être fait abstraction du jour du point de départ du délai et de celui de son échéance.

b° La réception des relevés de compte

350

En pratique, les modalités et les conséquences de la réception par le service des relevés des comptes ouverts au nom du contribuable et des membres de son foyer fiscal diffèrent selon deux hypothèses ci-après exposées.

355

Le contribuable produit ses relevés de compte complets, originaux ou copies, dans le délai de soixante jours :

La durée du contrôle est alors limitée à un an, sous réserve d'autres cas éventuels de prorogation.

Lorsque le contribuable a d'abord produit dans le délai de soixante jours des relevés de compte incomplets, aucune prorogation de délai ne peut être envisagé pour ce motif s'il produit les relevés manquants dans ce délai. A défaut, les situations exposées au **II-A-2-c-3°-b § 360** sont applicables.

360

Le contribuable ne produit pas ses relevés de compte complets, originaux ou copies, dans le délai de soixante jours :

Cette hypothèse regroupe notamment les cas suivants :

- le contribuable ne produit aucun relevé de compte dans le délai de soixante jours ;

- le contribuable a produit des relevés de compte incomplets dans le délai de soixante jours et n'a pas produit les relevés manquants dans ce délai ;

- des comptes pour lesquels le contribuable aurait dû produire les relevés sont découverts après l'expiration du délai de soixante jours.

Dans cette hypothèse, la situation diffère selon que le contribuable a produit ou non dans le délai de soixante jours les coordonnées exactes de l'intégralité de ses comptes :

- si le contribuable a produit dans le délai de soixante jours les coordonnées exactes de l'intégralité de ses comptes, le point de départ de la prorogation de délai court à compter de la date à laquelle l'administration demande aux établissements teneurs de ces comptes ou au contribuable lui-même que ces relevés lui soient remis ;

- si le contribuable n'a pas produit dans le délai de soixante jours les coordonnées exactes de l'intégralité de ses comptes, le point de départ de la prorogation de délai est le 61ème jour suivant la demande faite au contribuable par l'administration.

Dans ces deux situations, le point d'arrivée est la date de réception des relevés de compte par l'administration.

Lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de produire ses relevés de compte dans le délai de soixante jours à compter de la demande de l'administration, ce délai peut être prorogé des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte. Le point de départ des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte court alors dès le 61ème jour suivant la demande faite au contribuable par l'administration, sauf lorsque le contribuable a produit avant cette date les coordonnées exactes de l'intégralité de ses comptes, auquel cas le point de départ des délais ne court qu'à compter de la date à laquelle l'administration demande aux établissements teneurs de ces comptes que ces relevés lui soient remis. La prorogation des délais, que l'administration n'est pas tenue de notifier au contribuable, cesse à la date à laquelle l'administration reçoit l'intégralité des relevés demandés (CE, avis du 13 avril 2005, n° 274897).

370

En cas d'exercice du droit de communication auprès de plusieurs teneurs de comptes, le délai de prorogation du contrôle est égal au délai le plus long nécessaire à l'obtention des relevés auprès d'un des établissements sollicités.

Les dates d'exercice du droit de communication et de réponse sont authentifiées par les accusés de réception en cas de transmission postale en recommandé, par la date du cachet de la poste en cas d'envoi simple, ou par le teneur de compte en cas de dépôt de la demande et de remise directe des relevés de compte.

(380 - 390)

c° Formalisation des productions et des restitutions des relevés de compte

400

Un reçu détaillé, établi en double exemplaire, mentionne selon les cas :

- la date de remise ou de restitution ;

- la nature des documents ;

- l'identification des relevés manquants ou des discordances constatées.

En cas de remise ou de restitution directe des relevés de compte, le reçu est signé par le contribuable et le vérificateur.

En cas de remise ou de restitution par voie postale, le contribuable est invité à retourner le reçu dûment signé.

Lorsque le contribuable ne produit aucun de ses relevés de compte dans le délai de soixante jours, l'administration en prend acte par lettre recommandée avec avis de réception adressée à l'intéressé.

Enfin, les relevés de compte fournis par le contribuable doivent lui être restitués avant que le service fasse état de leur contenu dans le cadre d'une demande d'éclaircissements ou de justifications.

4° Demande d'assistance administrative dans le cadre d'une présomption de disposition de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger

410

Lorsque le service a réuni des éléments permettant de présumer que le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger, l'administration peut mettre en œuvre l'assistance administrative prévue par les conventions fiscales internationales lorsque ces éléments sont insuffisants pour permettre directement l'établissement ou le contrôle de l'impôt (se reporter au BOI-CF-PGR-10-60).

a° Conditions préalables de la dérogation à la limite de la durée d'un an

420

Présomption de disposition de revenus de source étrangère ou en provenance directe de l'étranger :

L'administration doit avoir réuni des éléments permettant de présumer l'existence de tels revenus et qu'elle ne peut pour autant déterminer.

Cette présomption peut notamment résulter de l'exploitation d'une déclaration des revenus encaissés hors de France, d'activités à l'étranger, de patrimoines détenus à l'étranger, de comptes ouverts à l'étranger ou de virements provenant de l'étranger quelle que soit leur origine.

Enfin, cette présomption doit être établie avant l'expiration du délai d'un an le cas échéant prorogé pour d'autres motifs.

430

Envoi d'une demande d'assistance à l'autorité compétente d'un autre État :

La durée d'un an est prorogée des délais nécessaires à l'administration pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères.

Cette demande doit concerner des éléments que l'État auquel elle est adressée est a priori en mesure de fournir compte tenu des dispositions applicables en matière d'échange de renseignements.

440

Date de la demande d'assistance administrative :

Sous réserve d'autres cas de prorogation de la durée du contrôle éventuellement applicables, la demande d'assistance permettant de proroger l'ESFP doit nécessairement intervenir avant l'expiration du délai d'un an.

b° Computation du délai de prorogation

450

La prorogation est égale à la durée nécessaire à l'administration pour recevoir la réponse de l'autorité étrangère.

Cette durée court de la date d'envoi de la demande par l'administration fiscale française à la date de réception de la réponse, y compris lorsque celle-ci fait état de l'impossibilité de donner suite à la demande.

Toutefois, le point d'arrivée du délai de prorogation diffère dans les hypothèses ci-après examinées :

- **1er cas : absence de réponse de l'autorité fiscale étrangère**. En principe, l'absence de toute réponse dans un délai de deux ans sera considérée comme équivalant à une impossibilité de donner suite à la demande. La date d'expiration de ce délai constitue le point d'arrivée du délai de prorogation qui se calcule de quantième à quantième.

Remarque : Cette solution ne sera pas retenue lorsque l'administration se prévaut du délai spécial de reprise prévu à l' article L. 188 A du LPF (BOI-CF-PGR-10-60 au III-A § 150) ;

- **2e cas : demandes successives d'assistance administrative**. Dans la mesure où de nouvelles demandes doivent être adressées au pays initialement saisi ou à d'autres, et sont directement liées et consécutives à la réponse faite à la première demande, la durée de prorogation est égale au total des délais de réponse successifs ;

- **3e cas : pluralité de demandes d'assistance administrative non liées**. En cas de demandes d'assistance administrative non liées entre elles et quelle que soit leur date d'envoi, la durée de prorogation à retenir est le délai de réponse le plus long à l'une de ces demandes.

3. Portée de la prorogation

460

Quel que soit le motif de la prorogation, celui-ci autorise la prolongation au-delà de la durée d'un an de l'ensemble des opérations de contrôle.

Aussi, le contrôle peut porter sur des éléments non directement liés à la cause de la prorogation et pour l'ensemble de la période visée dans l'avis de vérification.

B. Délai spécial de deux ans

470

Le dernier alinéa de l'article L. 12 du LPF dispose que la durée de l'ESFP est portée à deux ans dans deux situations nécessitant un approfondissement des investigations de l'administration, à savoir :

- la découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte ;

- la mise en œuvre, dans le délai initial d'un an, de l'article L. 82 C du LPF ou de l'article L. 101 du LPF relatifs à l'exercice du droit de communication auprès du ministère public et de l'autorité judiciaire.

480

Il s'agit de l'allongement du délai initial de durée de l' ESFP et non d'un nouveau cas de prorogation, au sens des cinquième et sixième alinéas de l'article L. 12 du LPF (cf. II-A-2 § 280 à 450).

Ces prorogations trouveront donc à s'appliquer, le cas échéant, au délai spécial de deux ans.

1. Champ d'application

a. Découverte d'une activité occulte en cours de contrôle

1° Définition de l'activité occulte

490

L'activité occulte est une activité qui n'a à aucun moment été portée à la connaissance de l'administration fiscale.

L'activité occulte doit s'entendre principalement d'une activité pour laquelle le contribuable n'a pas accompli les formalités auxquelles il est tenu lors de sa création.

2° Date de découverte de l'activité occulte

500

Pour permettre à l'administration de porter la durée de l'ESFP à deux ans, l'activité occulte doit être découverte au cours de l' ESFP, à savoir, dans le délai d'un an éventuellement prorogé des délais prévus aux cinquième et sixième alinéas de l'article L. 12 du LPF (cf. II-A-2 § 280 et suivants).

Cette découverte peut résulter de divers événements, tels la reconnaissance par le contribuable, la révélation par un tiers, l'exercice du droit de communication, la constatation sur les comptes financiers des recettes tirées de cette activité, etc.

b. Mise en œuvre de l'article L. 82 C du LPF ou de l'article L. 101 du LPF dans le délai initial d'un an

1° Exercice du droit de communication

510

Les dispositions de l'article L. 82 C du LPF et de l'article L. 101 du LPF concernent l'exercice du droit de communication auprès du ministère public et de l'autorité judiciaire.

L'article L. 82 C du LPF permet au ministère public, à l'occasion de toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles, de communiquer le dossier à l'administration des impôts.

L'article L. 101 du LPF fait obligation à l'autorité judiciaire de communiquer à l'administration des impôts toute indication qu'elle peut recueillir de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu.

Le Conseil d'État (CE, arrêt du 3 décembre 1990 n° 103101, SA Antipolia) a précisé que l'administration pouvait prendre l'initiative de demander la communication des informations détenues par l'autorité judiciaire, pour

l'application de l'article L. 101 du LPF.

2° Date de mise en œuvre du droit de communication

520

La durée de l'ESFP a été portée à deux ans pour permettre à l'administration d'exploiter les renseignements qui lui sont communiqués en cours de contrôle par le ministère public ou l'autorité judiciaire.

Le droit de communication doit être exercé par l'administration dans le délai initial d'un an.

c. Portée du délai spécial

530

Lorsque l'allongement à deux ans de la durée de l' ESFP est applicable, le contrôle peut porter sur des éléments non directement liés au motif de l'allongement et pour l'ensemble de la période visée dans l'avis de vérification.

C. Information du contribuable sur la durée du contrôle

540

La durée du contrôle étant en principe limitée à un an, le contribuable en est informé dès le début du contrôle.

À cet effet, l'avis de vérification portant ESFP rappelle le principe de la limitation à un an du contrôle ainsi que les divers cas de prorogation.

En outre, si l' ESFP est prorogé au-delà d'un an, le contribuable est informé par écrit avant l'expiration de la durée d'un an, de la poursuite des opérations et des motifs de droit de celle-ci.

La proposition de rectification doit expressément rappeler les motifs qui ont permis de proroger le délai d'un an, ainsi que la durée de cette prorogation.

550

Enfin, si le délai de deux ans trouve à s'appliquer (cf. II-B § 470 et suivants), le contribuable devra en être informé par lettre recommandée avec avis de réception, avant l'expiration des délais de l' ESFP (délai d'un an, prorogé ou non, selon les cas).

Ce courrier doit indiquer les circonstances de la découverte de l'activité occulte ou faire part de la mise en œuvre de l'article L. 82 C du LPF ou de l'article L. 101 du LPF.

Le contribuable sera, s'il y a lieu, avisé, par ailleurs, des prorogations de délai.

Ces informations seront également reprises et complétées, s'il y a lieu, dans la proposition de rectification adressée ultérieurement.

III. Limitation de la durée des examens de comptabilité

560

Conformément au 4° de l'article L. 47 AA du LPF, lorsque l'administration engage une procédure d'examen de comptabilité, elle doit adresser au contribuable dans un délai de six mois suivant la réception de la copie des fichiers des écritures comptables par le service, selon les modalités prévues au 1° de l'article L. 47 AA du LPF soit :

- une proposition de rectification modèle n° **2126-EC-SD**;

- un avis d'absence de rectification modèle n° **3953-EC**.

570

Le délai de six mois a pour point de départ la réception de l'ensemble des copies des fichiers des écritures comptables conformes aux normes fixées à l'article A. 47 AA-1 du LPF.

Dans le cas où le contribuable n'adresse pas l'ensemble des fichiers ou si ces derniers sont non-conformes, le délai ne court pas et la procédure d'examen de comptabilité peut être annulée.

Le point d'arrivée du délai est la date d'envoi de la proposition de rectification modèle n° **2126-EC-SD** ou l'avis d'absence de rectification modèle n° **3953-EC**.

Le délai de six mois est un délai franc. Pour son calcul, il convient de ne retenir ni le jour de réception de l'ensemble des fichiers des écritures comptables conformes, ni le jour d'envoi de la proposition de rectification ou de l'avis d'absence de rectification.